

Verrechnungssteuern bei KMU

Thomas Schwab

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Partner JP Steuer AG

Lenzburg, 16. August 2022

Agenda

1. Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen
2. Geldwerte Leistungen
3. Rückerstattungsvoraussetzungen inländische juristische Personen
4. Rückerstattungsvoraussetzungen inländische natürliche Personen
5. Rückerstattungsvoraussetzungen international

6. Aktuelle Verrechnungssteuerreform

Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen

Die Verrechnungssteuerobjekte

Kapitalerträge

(Art. 4, 4a und 5 VStG)

Erträge aus

- Obligationen
- Beteiligungsrechten unter Einschluss des sog. Mantelhandels, der Wegzugsbesteuerung und des Rückkaufs eigener Beteiligungsrechte
- kollektiven Kapitalanlagen nach KAG
- Kundenguthaben

Glücksspiele

(Art. 6 VStG)

Gewinne aus

- Geldspielen (Art. 3 lit. a BGS)
- Gewinnen aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung
- Spielbankenspielen (Art. 3 lit. g BGS) ab CHF 1 Mio.
- Grossspielen (Art. 3 lit. e BGS) ab CHF 1 Mio.

Versicherungsleistungen

(Art. 7 und 8 VStG)

Kapitalleistungen aus

- Lebensversicherungen
 - Leibrenten und Pensionen
- sofern die Versicherung zum inländischen Bestand des Versicherers gehört und bei Eintritt des versicherten Ereignisses der Versicherungsnehmer oder ein Anspruchsberechtigter Inländer ist.

Grundkonzept Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen

JP 
Steuer 

Schuldner =
Steuersubjekt

Steuerbare Leistung = Steuerobjekt

Leistungsempfänger =
Steuerdestinatär

100 Prozent der steuerbaren Leistung
(Bruttoleistung)
./. 35 Prozent Verrechnungssteuer
65 Prozent Nettoleistung

Steuerablie-
ferung durch
Bezahlung

Steuerrück-
erstattung

Überwälzung

Für Erhebung zuständige
Steuerbehörde = ESTV

Für Rückerstattung zuständige
Steuerbehörde = ESTV / kant. VSt-Amt

Zweck der Verrechnungssteuer

- Inländische Begünstigte: Sicherstellung der Steuerehrlichkeit
- Ausländische Begünstigte: Fiskalzweck, jedoch teilweise oder ganze Rückerstattung vorgesehen
- *Unabhängig* von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer

Geldwerte Leistungen

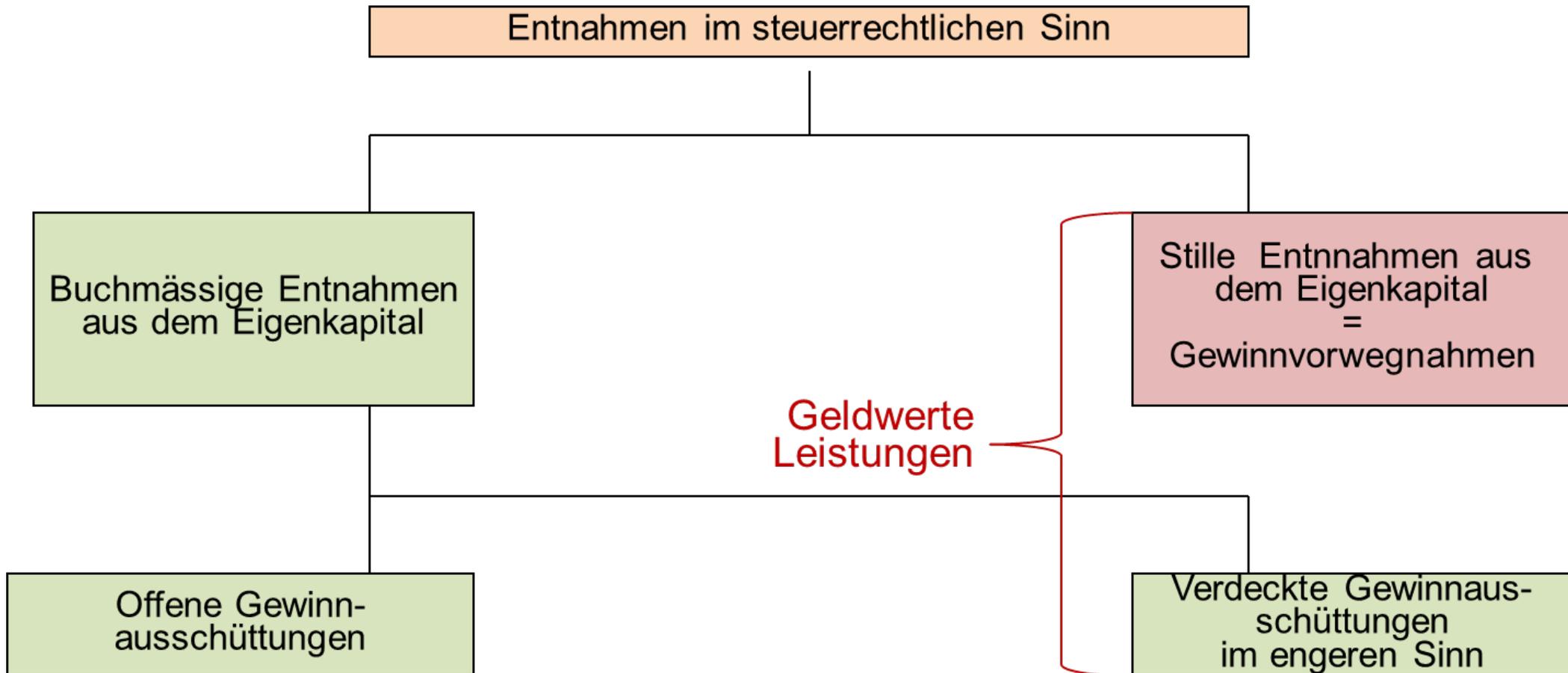
- Die Verrechnungssteuer wird nicht nur auf offenen, sondern auch auf verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen erhoben
- Definition des Bundesgerichts:
 - Eine Gesellschaft wird infolge von auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführenden Zuwendungen an Aktionäre oder nahestehende Personen entreichert
 - Es besteht ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung
 - Die Begünstigung war für die handelnden Organe erkennbar
- Geldwerte Leistung / Verdeckte Gewinnausschüttung = Synonyme
- Definition ist für die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer grundsätzlich identisch

- Art. 16 Abs. 1 DBG: Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte
- Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG: Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.).
- Art. 57 DBG: Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn
- Art. 58 Abs. 1 lit. b letztes Lemma DBG: Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus: allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere: offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

Geldwerte Leistungen – gesetzliche Grundlagen

- Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG: Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge: der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Beteiligungsscheine von Genossenschaftsbanken, Partizipationsscheine und Genusscheine.
- Art. 21 ff. VStG: «Steuerrückerstattung»

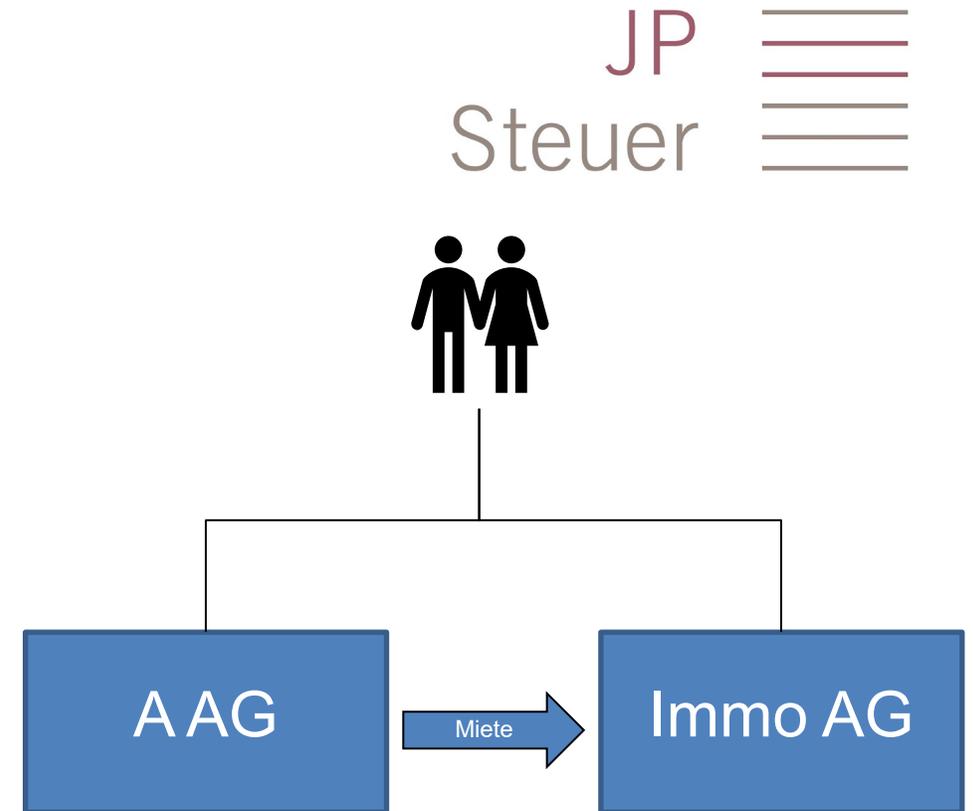
Geldwerte Leistungen – Übersicht



Die zu hohe Miete – Grundsachverhalt

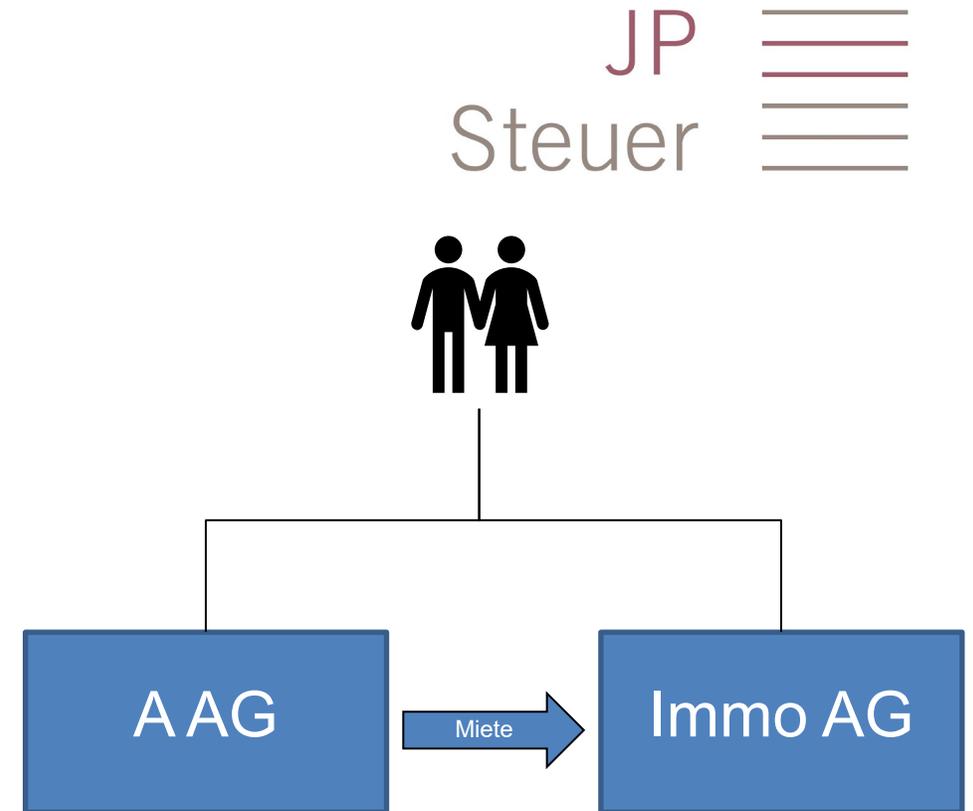
- Das Ehepaar A führt gemeinsam ein Architekturbüro in einer AG («A AG»)
- Gleichzeitig halten A eine Immobiliengesellschaft («Immo AG»)
- Die A AG mietet ihre Büroräumlichkeiten bei der Immo AG
- Sowohl die A AG als auch die Immo AG haben ihren Sitz in Liestal, BL
- Ehepaar A hat ihren Wohnsitz ebenfalls in Liestal

- Im Jahr 2021 führte die StV BL bei der A AG und der Immo AG eine Buchprüfung über das Jahr 2017 durch
- Die StV BL stellt fest, dass die von der A AG bezahlte Miete CHF 30'000 zu hoch war
- Das Ehepaar A ist privat für 2017 noch nicht definitiv veranlagt



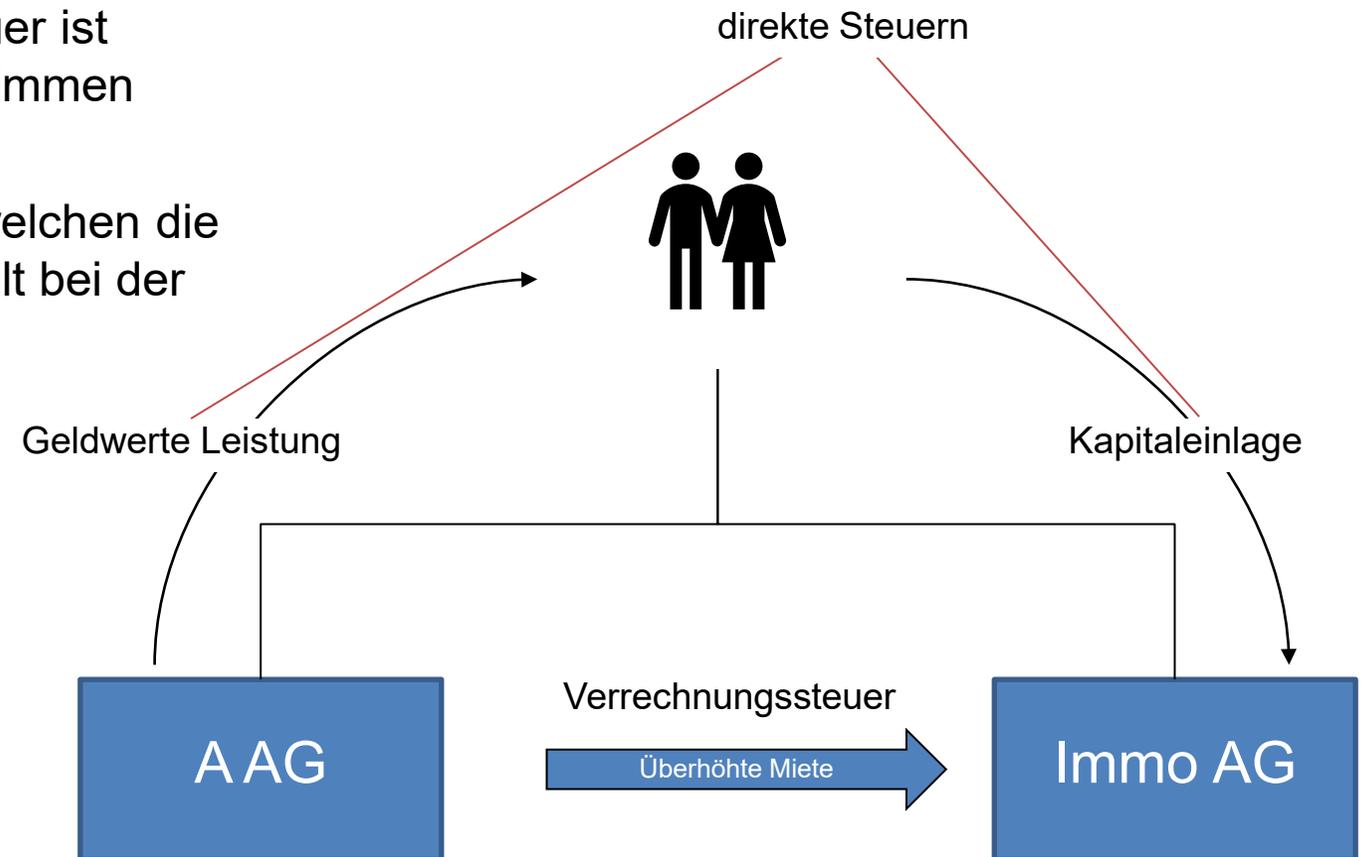
Die zu hohe Miete – Einkommens- und Gewinnsteuerfolgen

- Die StV BL rechnete die CHF 30'000 bei der A AG beim Ertrag auf
- Bei der Immo AG wurden die CHF 30'000 als Kapitaleinlage gewertet
- Ehepaar A deklariert die CHF 30'000 als (privilegiert besteuerten) Vermögensertrag nach
- Vom Veranlager der privaten Steuererklärung erhält das Ehepaar A den Hinweis, dass die Verrechnungssteuer noch zu deklarieren sei



Die zu hohe Miete – Bestimmung Leistungsempfänger für die Verrechnungssteuer

- Für die Behandlung der Verrechnungssteuer ist zunächst der Leistungsempfänger zu bestimmen
- Anders als bei den direkten Steuern, bei welchen die Dreieckstheorie zur Anwendung kommt, gilt bei der Verrechnungssteuer grundsätzlich die Direktbegünstigungstheorie
- Leistungsempfänger ist aus Sicht der Verrechnungssteuer die Immo AG



Die zu hohe Miete – Deklaration und Überwälzung

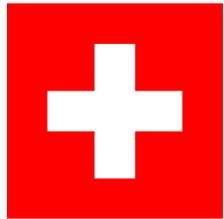
- Die Verrechnungssteuer muss von der A AG mittels Formular 102 deklariert werden
- Als Fälligkeit der Leistung ist der 31. Dezember 2017 anzugeben
- Da nicht die Aktionäre Leistungsbegünstigte sind, sondern die «Schwestergesellschaft», erfolgte die Ausschüttung nicht im Verhältnis zum Gesellschaftskapital
- Die Immo AG ist auf Seite 2 von Formular 102 als Begünstigte aufzuführen
- Die Verrechnungssteuer ist abzuliefern und auf die Immo AG zu überwälzen
- *Kann die Immo AG die Verrechnungssteuer zurückfordern?*

Rückerstattungsvoraussetzungen inländische juristische Personen

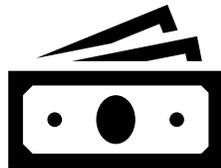
Insbesondere die zeitliche Komponente

Rückerstattungsvoraussetzungen inländische juristische Personen

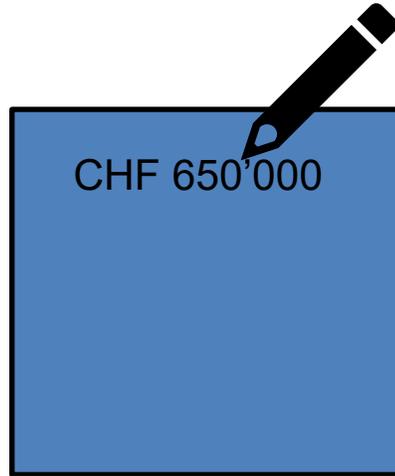
JP Steuer



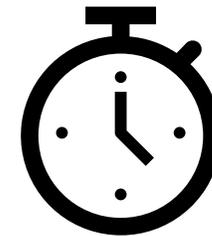
Sitz im Inland (VStG 24 I)



Recht zur Nutzung
(VStG 21 I a)



Ordnungsgemässe
Verbuchung
(VStG 25)



Keine zeitliche Verwirkung
(VStG 32 I; 32 II)



Keine Steuerumgehung
(VStG 21 II)

Die zu hohe Miete – Erfüllung der Rückerstattungsvoraussetzungen bei der Immo AG

Voraussetzungen bei der Immo AG

- Sitz in der Schweiz
 - Recht zur Nutzung
 - Ordnungsgemässe Verbuchung
 - und Ausschluss einer Steuerumgehung
- scheinen erfüllt.

Jedoch stellt sich die Frage bezüglich Verwirkung aufgrund Zeitablaufs gemäss Art. 32
Abs. 1 VStG

Zeitliche Verwirkung des Rückforderungsanspruchs

- Grundsatz in Art. 32 Abs. 1 VStG:
drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die steuerbare Leistung fällig geworden ist



- Art. 17 Abs. 1 VStG: Die Steuerforderung verjährt jedoch erst fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist
- Die ESTV kann sich zudem auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR stützen, was die Verjährungsfrist auf sieben Jahre erweitert

Zeitliche Verwirkung des Rückforderungsanspruchs

- Somit ergibt sich grundsätzlich eine Diskrepanz zwischen Steuererhebung und Steuerrückerstattung

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Steuererhebung	←					
Steuerrückerstattung			←			

- Aber: Notfrist gemäss Art. 32 Abs. 2 VStG:
«Wird die Verrechnungssteuer erst auf Grund einer **Beanstandung der ESTV** entrichtet und überwält, und ist die Frist gemäss Absatz 1 bereits abgelaufen oder verbleiben von der Entrichtung der Steuer bis zu ihrem Ablauf nicht mindestens 60 Tage, so beginnt mit der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Antrages.»

Die zu hohe Miete – Anwendbarkeit der Notfrist nach Art. 32 Abs. 2 VStG?

- Gemäss dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 VStG muss eine Beanstandung der ESTV vorliegen
 - In der Praxis werden jedoch auch Beanstandungen von kantonalen Steuerverwaltungen akzeptiert
- Sofern die Immo AG ihren Rückforderungsanspruch innert 60 Tagen nach Überwälzung und Ablieferung der Verrechnungssteuer geltend macht, sollte vorliegend die Rückerstattung gewährt werden

Die zu hohe Miete – Variante 1

- Herr A führte das Architekturbüro zunächst in Form einer Einzelfirma «EF A»
- Die StV BL führte 2020 die Buchprüfung bei der EF A über das Jahr 2016 durch
- Die StV BL stellt fest, dass die von der EF A bezahlte Miete an die Immo AG CHF 30'000 zu hoch war
- Die CHF 30'000 werden beim Ehepaar A in den Jahren 2016 und 2017 als Einkommen aus SE aufgerechnet
- Bei der Immo AG werden die CHF 30'000 jeweils in Kapitaleinlagen umqualifiziert
- Per 1. Januar 2018 wurde die EF A in die «A AG» umgegründet
- Die Mietzinsen an die Immo AG wurden in selber Höhe weiter entrichtet
- Die Bücher 2018 der A AG und der Immo AG waren beim Ergebnis der Buchprüfung der EF A bereits geschlossen
- Das Ehepaar A ist privat für 2018 noch nicht veranlagt

Die zu hohe Miete – Variante 1

- Um einer Aufrechnung durch die Steuerbehörden zu vermeiden, rechnet der Treuhänder in der Steuererklärung 2018 der A AG die CHF 30'000 von sich aus auf
- Bei der Immo AG werden die CHF 30'000 in Kapitaleinlagereserven umqualifiziert
- Wie steht es in diesem Fall um die Verrechnungssteuer?

Die zu hohe Miete – Variante 1

- Begünstigte ist wiederum die Immo AG
- Die grundsätzlichen Voraussetzungen zur Rückerstattungsberechtigung sollten erfüllt sein:
 - Sitz in der Schweiz
 - Recht zur Nutzung
 - Ordnungsgemässe Verbuchung
 - und Ausschluss einer Steuerumgehung
- Fraglich ist jedoch die Anwendung der Notfrist von Art. 32 Abs. 2 VStG

Die zu hohe Miete – Variante 1

- Anwendung von Art. 32 Abs. 2 VStG gemäss Praxis ESTV
 - Buchprüfungen von kantonalen Steuerverwaltungen werden idR akzeptiert
 - Korrekturen in auf die Buchprüfung folgenden Jahren werden idR akzeptiert
- Die kantonale Steuerverwaltung hat bei der A AG *keine* Buchprüfung vorgenommen
- Die Buchprüfung betraf das Jahr 2016
 - Anwendung Art. 32 Abs. 2 VStG ungewiss
- Aber: der «ehrliche» Steuerpflichtige, welcher freiwillig eine geldwerte Leistung nachmeldet, wird schlechter gestellt, als wenn eine «Beanstandung» eine Korrektur ergibt – dies scheint unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten nicht statthaft

Dividende vergessen

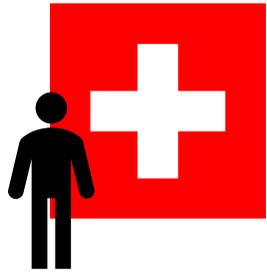
- Die A AG rentiert: neben einem Lohn von je CHF 100'000 kann sich das Ehepaar A schon im Jahr 2020 eine Dividende in der Höhe von CHF 50'000 ausschütten
- Die Verrechnungssteuer wird mit Formular 103 der ESTV deklariert, auf das Ehepaar A überwält und der ESTV abgeliefert
- Ehepaar A hat die Aktien an der A AG in der privaten Steuererklärung deklariert
- Jedoch haben sie es unterlassen, die Bruttodividende von CHF 50'000 zu deklarieren
- Die StV rechnet die CHF 50'000 Bruttodividende in der Steuererklärung des Ehepaars A von sich aus auf

Rückerstattungsvoraussetzungen inländische natürliche Personen

Insbesondere die ordentliche Deklaration

Rückerstattungs Voraussetzungen für inländische natürliche Personen (Art. 21 ff. VStG)

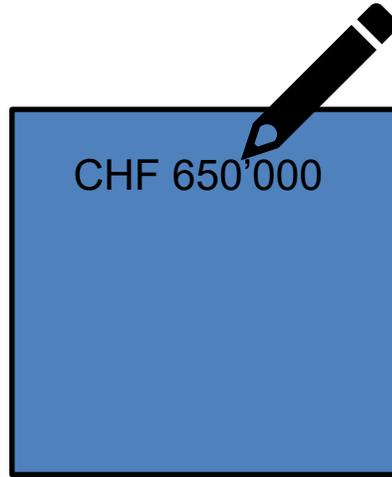
JP Steuer



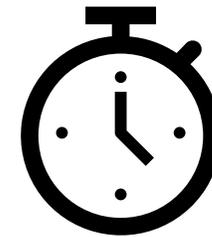
Wohnsitz im Inland
(VStG 22 I)



Recht zur Nutzung
(VStG 21 I)



Frist- und formgerechte
Deklaration
(VStG 23)



Keine zeitliche Verwirkung
(VStG 32 I; 32 II)



Keine Steuerumgehung
(VStG 21 II)

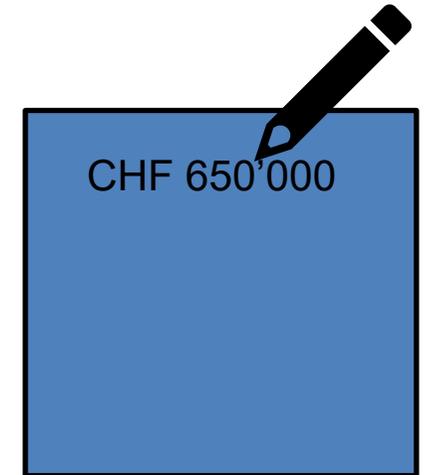
Ordnungsgemässe Deklaration gemäss Art. 23 VStG

Neuer Artikel 23 in Kraft seit 1. Januar 2019

¹ Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer.

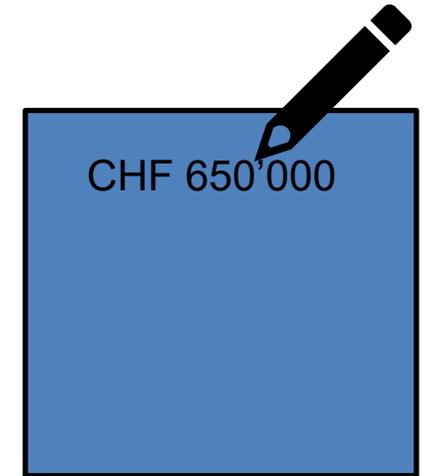
² Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren:

- nachträglich angegeben werden; oder*
- von der Steuerbehörde von sich aus zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.*



«Ordnungsgemäss» verzeiht gewisse Fehler

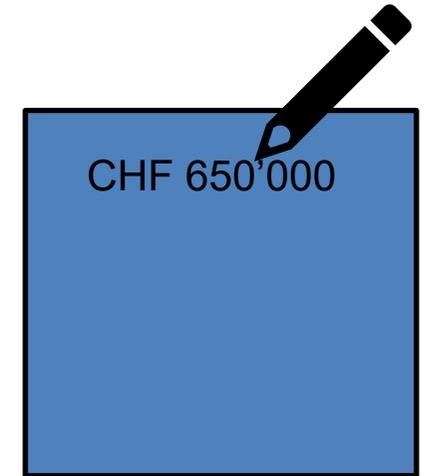
- Wie seit anhin:
 - Bei einer korrekten Deklaration in der Steuererklärung
 - Bei einer rechnerischen Korrektur (Anpassungen / Bewertungsdifferenzen)
- Seit 1. Januar 2019:
 - Bei einer Aufrechnung der nichtdeklarierten Einkünfte oder Vermögen durch die Steuerbehörde aus eigener Feststellung
 - Bei einer Nachdeklaration durch den Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung (spontan oder nach einer Intervention der Steuerbehörde) vor Eintritt der Rechtskraft der direktsteuerlichen Veranlagungsverfügungen resp. der Nachsteuerverfügungen
 - Unter Vorbehalt der Motivation: Bei einer vorsätzlich versuchten Steuerhinterziehung liegt keine ordnungsgemässe Deklaration vor



Zentrale Punkte bei unterlassener Deklaration

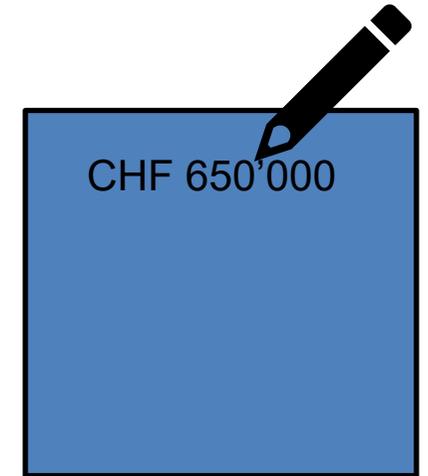
JP
Steuer

- Offenes Verfahren
- Motivation: Fahrlässige Nicht-Deklaration
- ESTV: Kreisschreiben Nr. 48 «Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG in der Fassung vom 28. September 2018» vom 4. Dezember 2019



Fahrlässig vs. Eventualvorsatz – ein schmaler Grad

- «Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt.»
- «Eine vorsätzliche Tat oder ein vorsätzlicher Versuch bedingt, dass der Steuerpflichtige mit Wissen und Willen gehandelt hat.»
- «Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Betroffene den Eintritt des Erfolgs bzw. die Verwirklichung des Tatbestands für möglich hält, aber dennoch handelt, weil er den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt und sich mit ihm abfindet, mag er ihm auch unerwünscht sein.»



Prüfung der Rückerstattungsvoraussetzungen beim Ehepaar A

- Die Voraussetzungen
 - Wohnsitz und dadurch unbeschränkte Steuerpflicht
 - Recht zur Nutzung
 - Frist für die Antragsstellung
 - Ausschluss einer Steuerumgehungsind erfüllt.
- Die Aufrechnung erfolgt direkt durch die Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren
- Fraglich ist die Motivation: liegt eine fahrlässige Nicht-Deklaration vor?

Noch einmal Glück gehabt!

- Deklaration der Dividende mit Formular 103 durch die A AG
- Die Aktien wurden in der privaten Steuererklärung deklariert
- Tausch von 35 Prozent Steuerbelastung gegen rund 20 Prozent wegen Teilbesteuerungsverfahren
- Es wurde das erste mal eine Dividende ausgeschüttet
- Aufgrund der Höhe der übrigen Einkünften von CHF 200'000 ist es möglich, dass der Fehler bei einer Plausibilitätskontrolle der Steuererklärung nicht erkannt wurde
- FAZIT: FAHRLÄSSIGKEIT

Eine Reise tut gut

- Hans Frei ist Mitinhaber der Raff AG
- Bei einer Buchprüfung fand die Steuerverwaltung Belege, dass der jährliche Sommerurlaub von Familie Frei jeweils über die Reisespesen abgerechnet wurde
- Es kommt zu einer Aufrechnung dieser geldwerten Leistung.
- Hans Frei ist für die fraglichen Steuerperioden 1 und 2 definitiv veranlagt, hat für die Steuerperiode 3 die Steuererklärung bereits eingereicht, wurde aber noch nicht veranlagt. Für die Steuerperiode 4 wurde die Steuererklärung noch nicht eingereicht.



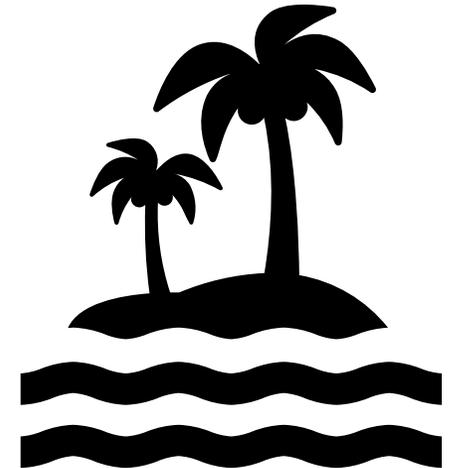
Prüfung der Rückerstattungsvoraussetzungen

- Die Voraussetzungen
 - Wohnsitz und dadurch unbeschränkte Steuerpflicht
 - Recht zur Nutzung
 - Frist für die Antragsstellung
 - Ausschluss einer Steuerumgehungsind erfüllt.
- Fraglich ist die Motivation: liegt eine fahrlässige Nicht-Deklaration vor?



Als erstes Verfahrensstand prüfen

- Steuerperioden 1 und 2:
 - Aufgrund des Nachsteuerverfahrens kann Art. 23 Abs. 2 VStG angewendet werden
- Steuerperiode 3:
 - Das Verfahren ist noch offen – Art. 23 Abs. 2 VStG kann angewendet werden
- Steuerperiode 4:
 - Die Steuererklärung ist noch nicht eingereicht, eine ordentliche Deklaration ist noch möglich



So eine Reise ist teuer

JP 
Steuer 

- Privater Urlaub über die Spesen abrechnen:
- Kann nicht «passieren»
- Es ist von Vorsatz auszugehen
- Art. 23 Abs. 2 VStG bringt keine Abhilfe
- Lediglich Steuerperiode 4: die Deklaration kann noch erfolgen, auch wenn der «Fehler» erst auf Intervention der Steuerbehörde erkannt wird



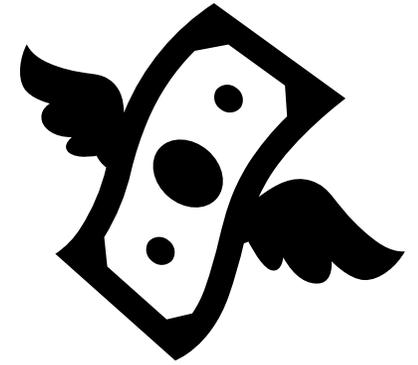
Rückvergütungen

- Die Muster AG erhält von einem Lieferanten Rückvergütungen in der Höhe von CHF 20'000 pro Jahr
- Der Alleinaktionär gibt beim Formular für die Auszahlung der Rückvergütungen sein privates Bankkonto an
- Die ESTV nimmt anlässlich einer Buchprüfung von den Rückervergütungsverträgen Kenntnis und stellt fest, dass bei der Muster AG keine Rückvergütungen verbucht worden sind
- Sie verlangt, dass die Muster AG von ihren Lieferanten eine Bestätigung über die geleisteten Rückvergütungen einholt
- Entgegen der Verbuchung bei der Muster AG sind diese Rückvergütungen nicht «0», sondern betragen jährlich CHF 20'000
- Des Weiteren ist auf den Bestätigungen das Zahlungskonto ersichtlich, welches die Steuerbehörde nicht der Muster AG, aber deren Aktionär zuordnen kann



Rückerstattungsberechtigung?

- Wer kann Rückerstattung beantragen?
- Geldwerte Leistung an Alleinaktionär
- Hätten jeweils mit Formular 102 deklariert werden müssen
- Verjährungsfrist von fünf oder sieben Jahren
- Nachforderung der Verrechnungssteuer plus Verzugszins
- Überwälzung, ansonsten Aufrechnung ins 100



Rückerstattungsberechtigung?



- Keine Verbuchung – Verfahren wegen Verrechnungssteuerhinterziehung oder Abgabebetrug droht
- Aufrechnung bei der Muster AG im Gewinn für die letzten zehn Jahre im Nachsteuerverfahren, inkl. Verzugszinsen
- Aufrechnung beim Alleinaktionär beim Einkommen, Nachbesteuerung inkl. Verzugszinsen
- Zu erwartende Steuerstrafverfahren bei der Muster AG und beim Alleinaktionär mit entsprechenden Bussen
- Rückerstattung: Ausgeschlossen!

Rückerstattungsvoraussetzungen international

In- versus Ausländer

- International bedeutet: Leistungsempfänger ist nicht Inländer, sondern Ausländer
- Da kein Inländer, keine Rückerstattungsberechtigung aufgrund des VStG
- Rückerstattungsberechtigung möglich aufgrund
 - eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)
 - Art. 9 des «Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten (SR 0.641.926.81)» («AIA-Abkommen» vormals Art. 15 ZBstA)

Art. 10 OECD MA

¹ Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.

² Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:

- a) 5 vom Hundert des Bruttobetragtes der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;
- b) 15 vom Hundert des Bruttobetragtes der Dividenden in allen anderen Fällen.

Art. 9 AIA-Abkommen

1. Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn:
 - die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 Prozent am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält; und
 - die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist; und
 - nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist, und
 - beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen.
2. [...]
3. Bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten, die eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, bleiben unberührt.

Voraussetzungen zur Rückerstattung gemäss DBA

- Ansässigkeit des Leistungsempfänger im Ansässigkeitsstaat, wobei Ansässigkeit bedeutet, dass der Leistungsempfänger im DBA-Vertragsstaat nach dessen nationalen Steuerrecht unbeschränkt steuerpflichtig ist
- Vorliegen des DBA-rechtlichen Rechts zur Nutzung («beneficial ownership») des Leistungsempfängers
- Kein Ausschluss der Rückerstattung gestützt auf einen doppelbesteuerungsrechtlichen Missbrauchsvorbehalt
- Kriterien müssen zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Fälligkeit der steuerbaren Leistung erfüllt sein

Umfang der Rückerstattung

- Ohne Doppelbesteuerungsabkommen: Doppelte Besteuerungsbefugnis Quellenstaat – Ansässigkeitstaat
- DBA schränkt Besteuerungsrecht des Quellenstaat ein
- Normale Beschränkung auf 15 Prozent – somit Rückerstattungsanspruch von 20 Prozent
- Privilegierte Rückerstattung bis Nullsatz unter bestimmten Voraussetzungen, nur diesfalls Meldeverfahren
- Bei qualifizierten Beteiligungen teilweise höhere Rückerstattungsbefugnisse, wobei hier unterschiedliche Kriterien massgebend sein können:
 - Beteiligungsquote
 - Haltedauer
- Teilweise Sonderregelungen für definierte Anleger (z.B. Vorsorgeeinrichtungen)

Prüfung der Substanz

- Mangelnde Substanz als Hinweis auf Abkommensmissbrauch
- Drei Kategorien von Substanz:
 - Personelle und infrastrukturelle Substanz
 - Funktionelle Substanz
 - Bilanzielle Substanz

Personelle und infrastrukturelle Substanz

- Vorzufinden bei operativ tätigen Unternehmen
- Geprüft wird die Ausübung einer aktiven Geschäftstätigkeit:
 - Handel
 - Produktion
 - Erbringen von Dienstleistungen
- Hat die Gesellschaft (eigenes) Personal
- Gibt es (eigene) Räumlichkeiten
- Werden die Bücher am Sitz der Gesellschaft geführt

Funktionelle Substanz

- Vorzufinden bei internationalen Holdinggesellschaften
- Gefordert wird mindestens eine weitere, substantielle Beteiligung in einem Drittstaat

Bilanzielle Substanz

- Die Empfängergesellschaft muss «ordentlich» finanziert sein
- Die ESTV wendet die Regeln von Kreisschreiben Nr. 6 über das verdeckte Eigenkapital analog an
- Gefordert wird idR ein Eigenkapitalisierungsgrad von 30%
- Anders als bei der Bestimmung des verdeckten Eigenkapitals werden nicht die Verkehrswerte, sondern immer die Buchwerte berücksichtigt
- Unter Umständen genügt bilanzielle Substanz für sich alleine nicht

Geldwerte Leistungen im Konzern

- Die Maschinenbau AG stellt Maschinen her, welche sie weltweit exportiert
- Zudem liefert sie Ersatzteile und garantiert den Service
- Der Vertrieb der Ersatzteile erfolgt über ausländische Konzerngesellschaften. Die Ersatzteile werden von der Maschinenbau AG hergestellt, an Lager gehalten und bei einer Kundenbestellung an die entsprechende Vertriebsgesellschaft geliefert
- Aus dem Ersatzteilgeschäft resultiert eine EBIT-Marge von 15 Prozent, wovon 3 Prozent bei der Maschinenbau AG verbleiben

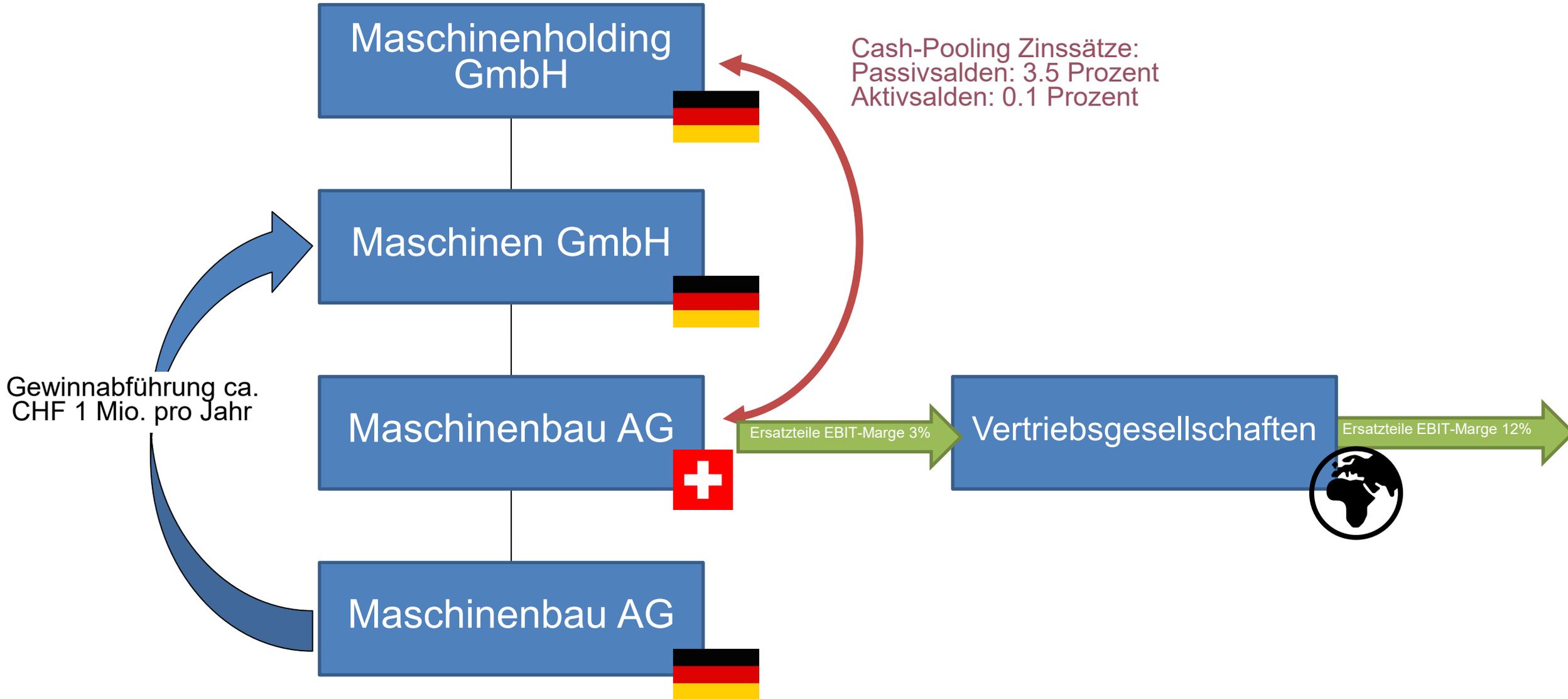
- Muttergesellschaft ist die deutsche Maschinen GmbH, welche ein Stammhaus ist
- Die Maschinenholding GmbH, Deutschland, ist die oberste Konzerngesellschaft welche unter anderem das Cash-Pooling für die Gruppengesellschaften betreibt
- Die Maschinenholding GmbH hat bei verschiedenen Banken einen Konsortialkredit über ca. EUR 300 Mio., welchen sie zu 2.5 Prozent verzinst

Geldwerte Leistungen im Konzern

- Die Maschinenbau AG hat im Cash-Pooling Passivsaldo von ca. 25 Mio. in Fremdwährungen, welche sie mit ca. 3 Prozent verzinst
- Gleichzeitig hat die Maschinenbau AG Aktivsaldo im Cash-Pooling über ca. 15 Mio., welche lediglich mit 0.1 Prozent verzinst werden
- Zudem hat die Maschinenbau AG eine produktive deutsche Tochtergesellschaft
- Diese hat mit der Maschinen GmbH einen Gewinnabführungsvertrag, weshalb der jährliche Gewinn von CHF 1 Mio. direkt an diese abgeführt wird

Geldwerte Leistungen im Konzern

JP 
Steuer 



Gewinnabführungsvertrag

- Deutschland: Steuerliche Organschaft
- Schweiz: Geldwerte Leistung
- Gewinn steht Maschinenbau AG als Muttergesellschaft in Dividendenform zu
- Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG: Verrechnungssteuer geschuldet
- Rückerstattung gemäss Art. 10 Abs. 3 DBA-D: Nullsatz
- Bewilligung für Meldeverfahren liegt vor
- Form. 102 und Form. 108
- Kein Verzugszins
- Busse wegen verspäteter Meldung

Cash-Pooling

- Zinsdifferenz von 3 Prozent auf Passivsaldo und 0.1 Prozent auf Aktivsaldo in erheblichen Positionen
- Zinsenmerkblatt gilt
- Nachweis Drittverhältnisse
 - Auf Konzernstufe gegeben aufgrund Konsortialkredit
 - Auf Stufe Maschinenbau AG nicht gegeben gestützt auf eine Stand-alone-Betrachtung
 - ESTV betrachtet das einzelne Subjekt
 - Spread Refinanzierung – Finanzierung klappt offensichtlich auseinander
- Bewilligt: Nettobetrachtung der zwei Positionen

- Geldwerte Leistung während fünf Jahren: Rund CHF 4 Mio.
- Meldeverfahren nicht möglich, weil keine privilegierte Rückerstattung nach Art. 10 Abs. 3 DBA-D
- 20 Prozent Rückerstattung gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-D, 15 Prozent Sockelsteuer
- Nachträgliche Überwälzung zwecks Vermeidung einer Aufrechnung ins Hundert
- Rückerstattungsfrist von drei Jahren – Analoge Anwendung von Art. 32 Abs. 2 VStG – 60-tägige Notfrist (Achtung: Form. 85 mit Ansässigkeitsbescheinigung versus Verzugszinslauf)
- Erhebliche Verzugszinsfolgen
- Cash-Pooling Zinsen im Nachhinein mit der ESTV per Ruling bestätigt: Abweichungen vom Zinsenmerkblatt müssen im Voraus offen gelegt und begründet werden
- Ruling gilt für maximal drei Geschäftsjahre

Vertrieb Ersatzteile

- Maschinenbau AG stellt Teile her und betreibt und finanziert Lager
- Maschinenbau AG trägt Risiko auf Warenlager
- Maschinenbau AG entwickelt und baut Maschinen und entwickelt und baut Ersatzteile
- Vertriebsgesellschaften hängen ab von Grundgeschäft von Maschinenbau AG
- Gesamt-EBIT-Marge 15 Prozent
- Verteilung falsch: Vertriebsgesellschaften dürften etwa 2 – 4 Prozent vereinnahmen und Maschinenbau AG rund 11 – 13 Prozent
- Gewinnabführung und somit geldwerte Leistung
- Leistungsempfänger
 - Verrechnungssteuer folgt Direktbegünstigungstheorie
 - «Schwestergesellschaften» und somit keine privilegierte Rückerstattung und folglich Ausschluss Meldeverfahren
 - Sockelsteuer und Verzugszinsen

Aktuelle Verrechnungssteuerreform

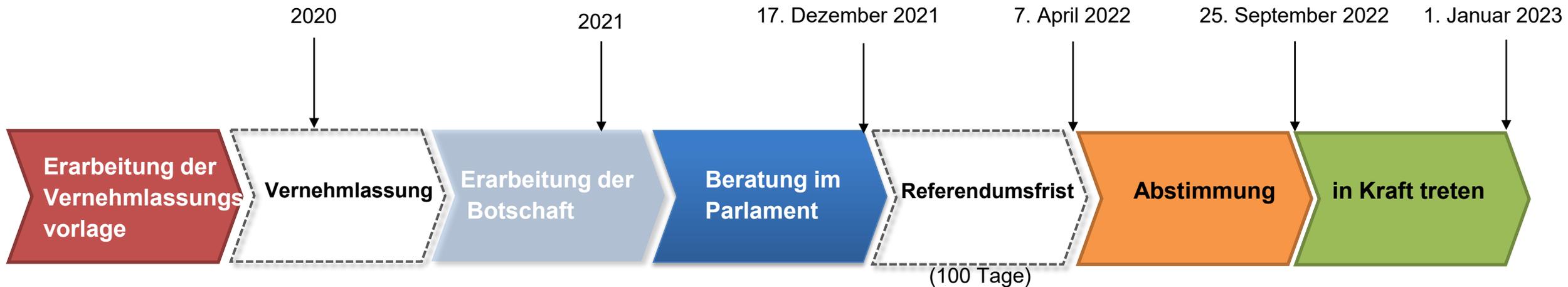
Bundesgesetz vom 17. Dezember 2021 zur Stärkung des Fremdkapitalmarkts

Hauptziel der Reform

- Stärkung des inländischen Kapitalmarkts durch Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Zinserträgen aus Obligationen
- In früheren Revisionen vorgesehener Systemwechsel zu einer «Zahlstellensteuer» wurde verworfen
- Schwächung des Sicherungszweck der Verrechnungssteuer wird in Kauf genommen

Zeitplan der Reform

JP 
Steuer 



Definitiver Gesetzesvorschlag: 17. Dezember 2021

Referendum eingereicht: 5. April 2022

Abstimmung: 25. September 2022

Inhalt der Reform

- Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen
- Änderungen im Bereich der kollektiven Kapitalanlagen
- Anpassung der Definition der «Kundenguthaben»
- Gesetzliche Regelung der Besteuerung von Ersatzzahlungen
- Einführung von Pragmatismusartikeln
- Abschaffung Umsatzabgabe auf Handel mit inländischen Obligationen
- Ausnahmen bei der Umsatzabgabe bei Transaktionen mit qualifizierten Beteiligungen

Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen

- Momentan unterliegen Zinsen und deren gleichgestellte Erträge auf inländischen Obligationen der Verrechnungssteuer von 35%
- Um die Verrechnungssteuer zu vermeiden emittieren inländische Konzerne Obligationen wenn möglich über eine ausländische Konzerngesellschaft
- Obligationenbegriff im Schweizerischen Verrechnungssteuerrecht äusserst weit:
 - 10/20 Nicht-Banken Regel
 - Strukturierte Produkte mit Zinskomponente

Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen – Beschränkung auf Neuemissionen

- Bundesrat wollte sämtliche Zinsfälligkeiten ab 1. Januar 2023 von der Verrechnungssteuer befreien – also auch auf Zinsen von bereits emittierten Obligationen
- Parlament korrigierte diese «Rückwirkung» in Art. 70e nVStG
- Neu gilt Befreiung nur für Obligationen, welche ab dem 1. Januar 2023 ausgegeben werden

Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen – Art. 70e nVStG

*«Auf Zinsen aus vor dem 1. Januar 2023 **formell von einem Inländer ausgegebenen** Obligationen bleibt Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a sowie die dazugehörigen Bestimmungen zur Steuererhebung, zur Steuerrückerstattung und zum Strafrecht des bisherigen Rechts anwendbar.»*

- Repatriierung von ausländischen Obligationen ausgeschlossen
- Zinsen auf im Ausland emittierten Obligationen, welche aufgrund
 - Mittelverwendung im Inland
 - Umqualifikation einer ausländischen Finanzgesellschaft als Inländerinaktuell der Verrechnungsteuer unterliegen, sind ab 1. Januar 2023 befreit

Änderungen im Bereich der kollektiven Kapitalanlagen

- Heute: Erträge aus Kollektiven Kapitalanlagen unterliegen grundsätzlich der Verrechnungssteuer, ausgenommen
 - Kapitalgewinne
 - Erträge aus direktem Grundbesitz
 - Rückzahlung der durch die Anleger geleisteten Kapitaleinzahlungen
 - sofern «über gesonderten Coupon ausgerichtet»
- Neu (Art. 5c nVStG): ausgenommen
 - Kapitalgewinne
 - Erträge aus direktem Grundbesitz
 - Rückzahlung der durch die Anleger geleisteten Kapitaleinzahlungen
 - Erträge aus Obligationen und Serienschuldbriefen
 - separater Ausweis genügt

Anpassung der Definition der «Kundenguthaben»

- Heute: Begriff der «Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen» äusserst weit gefasst:
 - Sobald eine Gesellschaft mehr als 100 Gläubiger hat und
 - Schuldsomme CHF 5 Mio. übersteigt, gilt sie als «Bank»
 - gewisse Erleichterungen im Konzern bereits eingeführt
- Neu: Zinsen unterliegen nur noch der Verrechnungssteuer auf Kundenguthaben von
 - inländischen,
 - natürlichen Personen, bei
 - inländischen Banken und Sparkassen gemäss Bankengesetz, und
 - inländischen Versicherungsunternehmen gemäss Versicherungsaufsichtsgesetzes, die über eine entsprechende Bewilligung verfügen

Gesetzliche Regelung der Besteuerung von Ersatzzahlungen

- Bis zum Urteil 2C_132/2016 vom 21. November 2017 wurden Ersatzzahlungen (insbesondere im Zusammenhang mit «Manufactured Dividends» im Bereich des «Securities Lending») der Verrechnungssteuer unterworfen
- Das Bundesgericht erklärte diese Praxis mangels Rechtsgrundlage als ungültig
- Neu: die neue gesetzliche Bestimmung von Art. 4 Abs. 1 lit. d nVStG soll der Praxis, wie sie vor dem Bundesgerichtsurteil gelebt wurde, eine gesetzliche Grundlage geben

Einführung von Pragmatismusartikeln

- Heute: Verrechnungssteuer ist äusserst formalistisch
- Gewisse Erleichterungen wurden bereits durch Einführung von Art. 23 Abs. 2 VStG erreicht
- Neu: Art. 20b nVStG und Art. 33a nVStG sollen Erhebung oder Verweigerung der Rückerstattung aufgrund Formmängeln verhindern
- Mögliche Anwendungsbereiche:
 - Mangelhaft ausgefüllte Formulare
 - Falsch verwendete Formulare

Abschaffung Umsatzabgabe auf inländischen Obligationen

- Inländische Obligationen gelten neu nicht mehr als steuerbare Urkunden
- Somit fällt die Umsatzabgabe von 0.15% auf Sekundärmarkttransaktionen mit inländischen Obligationen dahin
- Sekundärmarkttransaktionen mit ausländischen Obligationen unterliegen weiterhin der Umsatzabgabe von 0.3%, sofern ein inländischer Effekthändler als Partei oder Vermittler auftritt

Ausnahmen bei der Umsatzabgabe bei Transaktionen mit qualifizierten Beteiligungen

- Die Vermittlung und der Verkauf bzw. Verkauf von inländischen und ausländischen Beteiligungen von mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften durch einen Effekthändler gemäss Art. 13 Abs. 3 lit. d StG wird von der Umsatzabgabe ausgenommen, sofern die Beteiligung als Anlagevermögen gilt
- Nur Effekthändler gemäss Art. 13 Abs. 3 lit. d StG fallen unter die Bestimmung, also inländische Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften sowie inländische Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Vorsorge, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als 10 Millionen Franken aus steuerbaren Urkunden nach Absatz 2 bestehen
- Damit sollen M&A-Transaktionen bei inländischen Konzernen erleichtert werden

Kontakt

Thomas Schwab

Partner

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

+41 61 377 60 06

thomas.schwab@jp-steuer.ch

Gerbergasse 40

Postfach

CH-4001 Basel

Limmatquai 106

CH-8001 Zürich

www.jp-steuer.ch



JP
Steuer

